

U S N E S E N Í

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D. v právní věci **žalobkyně: CHOMUTOVSKÁ BYTOVÁ, a.s.**, se sídlem v Chomutově, ul. Křížíkova č. p. 1098/6, PSČ 430 01, IČ: 273 41 313, zastoupené JUDr. Milanem Teleckým, advokátem se sídlem v Chomutově, ul. Klostermannova č. p. 138, PSČ 430 01, proti **žalovanému: Finančnímu úřadu v Chomutově**, se sídlem v Chomutově, ul. Bachmačská č. p. 1617, PSČ 430 01, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2012, č. j. 148344/12/182930501202,**

t a k t o :

- I. Žaloba **se o d m í t á.**
- II. Žádný z účastníků **n e m á právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou zdejšímu soudu ve znění jejího doplnění ze dne 15. 8. 2012 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního úřadu v Chomutově ze dne 12. 6. 2012, č. j. 148344/12/182930501202, o závazném posouzení, vydané ve smyslu ust. § 132 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle ust. § 33a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový zákon“), přičemž bylo vydáno závazné posouzení: „Komplexní výměna starých používaných osobních výtahů za nové v bytových domech daňového subjektu je technickým zhodnocením ve smyslu ust. § 33 daňového zákona. Toto závazné stanovisko platí pro zdaňovací období 2012 až 2013 a při zachování stávající právní úpravy obsažené v zákoně o daních z příjmů.“

Před vlastním projednáním věci byl soud nejprve povinen zabývat se povahou napadeného rozhodnutí v tom směru, zda se nejedná o rozhodnutí, které je z přezkumné činnosti soudu vyloučeno. K přezkoumávání správního rozhodnutí může soud v rámci správního soudnictví totiž přistoupit jen za předpokladu, že není dána překážka, která by mu bránila věcně rozhodnout. Jinak soudu nezbývá nic jiného, než podanou žalobu jako nepřipustnou podle ust. § 46 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), usnesením odmítnout. O tom, kdy nastává taková situace, hovoří ust. § 68 písm. e) ve vazbě na ust. § 70 s. ř. s., které upravuje tzv. kompetenční výluky, tedy úkony správního orgánu, jež nemohou být napadeny žalobou podle ust. § 65 a § 66 s. ř. s.

Podle ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. se může ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti (dále jen „rozhodnutí“), žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popř. vyslovení jeho nicotnosti. Jedná se o tzv. procesní legitimaci. S ohledem na použitou legislativní zkratku lze dovodit, že za rozhodnutí ve smyslu citovaného ustanovení lze považovat pouze takové úkony správního orgánu, jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva nebo povinnosti.

Hmotněprávně je pak legitimována pouze ta osoba, která byla na svých právech skutečně zkrácena.

V daném případě je soud toho názoru, že žalobou bylo napadeno rozhodnutí správního orgánu, které spadá pod kompetenční výlukou zakotvenou v ust. § 70 písm. a) s. ř. s., tj. že se jedná o rozhodnutí, které není rozhodnutím ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť se jím nezakládají, nemění, neruší či závazně neurčují práva nebo povinnosti.

Při učinění tohoto závěru soud vycházel ze skutečnosti, že dle ust. § 132 odst. 1 daňového řádu účinného od 1. 1. 2011 vydá správce daně daňovému subjektu na jeho žádost rozhodnutí o závazném posouzení daňových důsledků, které pro něj vyplynou z daňově rozhodných skutečností již nastalých nebo očekávaných, a to v případech, kdy tak stanoví zákon. Výrok rozhodnutí o závazném posouzení obsahuje kromě náležitostí podle ust. § 102 odst. 1 časový i věcný rozsah závaznosti vydaného rozhodnutí (odst. 2). Proti rozhodnutí o závazném posouzení nelze uplatnit opravné prostředky (odst. 3).

Ve smyslu ust. § 133 daňového řádu upravujícím účinnost rozhodnutí o závazném posouzení, je rozhodnutí o závazném posouzení při stanovení daně účinné vůči správci daně, který rozhoduje o daňové povinnosti daňového subjektu, na jehož žádost bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, pokud v době rozhodování o daňové povinnosti je skutečný stav věci totožný s údaji, na jejichž základě bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno. Rozhodnutí o závazném posouzení se stává neúčinným, pokud došlo ke změně zákonné úpravy, na jejímž základě bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno. Rozhodnutí o závazném posouzení není účinné pro posouzení daňových důsledků vyplývajících z rozhodných skutečností, které nastaly ve zdaňovacím období, jehož běh započal po uplynutí 3 let ode dne, v němž nabylo toto rozhodnutí právní moci, pokud správce daně nestanoví lhůtu kratší. Jde-li o jednorázovou daň, která se posuzuje ve vztahu k jednotlivé skutečnosti, není rozhodnutí o závazném posouzení účinné pro posouzení daňových důsledků vyplývajících z rozhodných skutečností, které nastaly po uplynutí 3 let od konce kalendářního roku, v němž nabylo toto rozhodnutí právní moci, pokud správce daně nestanoví lhůtu kratší. Prokáže-li se při stanovení daně, že podmínky, za kterých bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, nejsou splněny, nelze toto rozhodnutí v tomto daňovém řízení použít.

Dle ust. § 140 odst. 4 daňového řádu neodchyluje-li se vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.

Obdobně dle ust. § 144 daňového řádu, neodchyluje-li se doměřená daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl dodatečný platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.

Ve smyslu výše uvedených ustanovení s. ř. s. jsou ze soudního přezkumu vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou po materiální stránce rozhodnutími, tedy právě úkony, jimiž se nezakládá, nemění, neruší či závazně neurčuje žádné právo nebo povinnost. Pro posouzení, zda rozhodnutí podléhá přezkumu ve správním soudnictví, je podstatné to, zda jím bylo v materiálním slova smyslu zasaženo do práv žalobce. Není významné to, zda je úkon správního orgánu jako rozhodnutí výslovně označen a zda má zákonem předepsanou formu či nikoliv, nýbrž ta skutečnost, že orgán veřejné moci tímto svým aktem autoritativně a pravomocně zasáhl do právní sféry navrhovatele, tj. tímto rozhodnutím došlo ke vzniku, změně nebo zániku oprávnění a povinností fyzické nebo právnické osoby

(srov. např. usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 16/96, z další judikatury obdobně usnesení sp. zn. IV. ÚS 233/02, sv. 27, str. 337 a násl.).

V projednávané věci požadovala žalobkyně závazné posouzení dle ust. § 33a daňového zákona, dle kterého platí, že poplatník, jenž bude provádět, provádí nebo provedl zásah do majetku, může požádat příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení, zda je tento zásah do majetku technickým zhodnocením podle ust. § 32a odst. 6 a ust. § 33. Žalobkyně dne 14. 3. 2012 požádala správce daně, aby závazně posoudil, zda komplexní výměna starých používaných osobních výtahů za nové výtahy v jejích bytových domech je technickým zhodnocením či představují „toliko“ náklady na opravu. Jak již bylo výše uvedeno, správce daně byl dle ust. § 132 odst. 1 daňového řádu povinen na základě žalobkyní podané žádosti vydat rozhodnutí o závazném posouzení, což také učinil. Správce daně skutečnosti uvedené žalobkyní v její žádosti posoudil a dne 12. 6. 2012 rozhodl, že zásah do majetku prováděný žalobkyní je technickým zhodnocením osobních výtahů v jejích bytových domech ve smyslu ust. § 33 daňového zákona.

Ačkoli je rozhodnutí o závazném posouzení za „rozhodnutí“ zákonem o správě daní a poplatků označeno, je vydáváno v řízení při správě daní a obsahuje formální náležitosti rozhodnutí podle ust. § 102 daňového řádu, nelze jej po materiální stránce za správní akt ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s. ř. s. považovat, neboť tímto rozhodnutím správce daně daňovému subjektu nezakládá, nemění, neruší či závazným způsobem neurčuje veřejná subjektivní práva nebo povinnosti ani jiným způsobem nezasahuje do právní sféry daňového subjektu.

Smyslem zavedení institutu závazného posouzení (též tzv. editační povinnost) bylo poskytnout daňovému subjektu právní jistotu v řízení před správcem daně v těch případech, kdy daňovému subjektu vzniknou pochybnosti o správné interpretaci platné právní úpravy v příslušném daňovém zákonu. Jeho prostřednictvím získá daňový subjekt informaci o tom, jakým způsobem by posoudil nastalou daňovou situaci správce daně. Pokud bude daňový subjekt postupovat v souladu s rozhodnutím o závazném posouzení, vyhne se potížím se správcem daně v eventuálním následném řízení.

Vydáním rozhodnutí dle ust. § 132 daňového řádu správce daně daňovému subjektu žádná práva ani povinnosti neukládá, taktéž ničeho nemění na jeho dosud existujících právech a povinnostech, pouze stanoveným postupem právně posuzuje daňovým subjektem deklarovanou daňovou situaci (finanční operaci) a vymezuje daňové důsledky z tohoto posouzení pro daňový subjekt vyplývající. Povinnost daňového subjektu řídit se názorem vyjádřeným v rozhodnutí o závazném posouzení není jeho vydáním založena.

V praxi nelze vyloučit případy, kdy daňový subjekt nesouhlasí s posouzením učiněným správcem daně a nebude jej akceptovat, přičemž daňový řád nespojuje s nerespektováním závazného posouzení ze strany daňového subjektu touto žádnou sankcí. Vynutit postup deklarovaný správcem daně v rozhodnutí o závazném posouzení nelze.

Daňový subjekt se tedy může od názoru správce daně odchýlit a setrvat na svém posouzení s tím, že se vystavuje možnému nebezpečí, že při kontrole ze strany správce daně dojde k vyměření či doměření daně. Teprve v momentu vydání dodatečného platebního výměru, případně platebního výměru, kdy bude daňovému subjektu z důvodu nerespektování závazného posouzení správcem daně vyměřena či doměřena daň, dochází k zásahu do právní sféry daňového subjektu. Za této situace je však daňový subjekt oprávněn napadnout platební výměr či dodatečný platební výměr odvoláním. V rámci odvolacího řízení pak odvolací orgán

závěry správce daně vyjádřené v rozhodnutí o závazném posouzení přezkoumá. Obdobně bude přezkoumávat napadené rozhodnutí správní soud, pokud nebude daňový subjekt se závěry odvolacího orgánu souhlasit a podá žalobu.

Daňový subjekt, který nesouhlasí se závazným posouzením správce daně, má rovněž možnost předejít případným nepříznivým důsledkům dodatečného vyměření daně tím, že sice daň přizná v souladu se závazným posouzením, nicméně následně podá odvolání proti (většinou fiktivnímu) platebnímu výměru, kterým mu byla daň (konkludentně) vyměřena v souladu s jeho daňovým přiznáním. Tuto možnost u platebního výměru vydaného na základě závazného posouzení správce daně výslovně přiznává ust. § 140 odst. 4 daňového řádu.

Naproti tomu v případech, kdy se správce daně ztotožní s postupem navrhovaným daňovým subjektem v žádosti o závazné posouzení a daňový subjekt se bude řídit závěry uvedenými v rozhodnutí, získává daňový subjekt jistotu, že jím zvolený postup je správný a správce daně jej bude při případné daňové kontrole akceptovat.

Jak již bylo výše uvedeno, vydáním rozhodnutí o závazném posouzení v žádosti deklarované daňové (finanční) operace nedochází ani k zásahu do jiných hmotných již existujících práv či povinností daňového subjektu. Povinnost o předmětné finanční operaci účtovat, stejně jako ostatní daňové povinnosti (povinnost daň vypočítat, přiznat, zaplatit atd.) s posuzovanou operací spojené, vyplývají z příslušných daňových předpisů a nejsou vydáním rozhodnutí o závazném posouzení nijak dotčeny.

Povinnost respektovat závěry v rozhodnutí o závazném posouzení učiněné stíhá pouze správce daně, který bude rozhodovat o daňové povinnosti stěžovatele, a to za předpokladu, že v době rozhodování o daňové povinnosti je skutečný stav věci totožný s údaji, na jejichž základě bylo závazné posouzení vydáno. Povinnost ctít závěry závazného posouzení vzniká správci daně dle ust. § 133 daňového řádu v nalézacím řízení, tj. při stanovení daně.

V projednávané věci žalovaný správce daně posoudil charakter žalobkyní realizovaných stavebních prací souvisejících s výměnou osobních výtahů v jejich bytových domech, jež byly v její žádosti popsány, přičemž neakceptoval návrh žalobkyně, aby bylo rozhodnuto tak, že se jedná o náklady na opravu a nikoliv o technické zhodnocení, když správce daně naproti tomu v žalobou napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že dotyčné stavební práce provedené žalobkyní jsou technickým zhodnocením ve smyslu ust. § 33 daňového zákona.

Citované rozhodnutí správce daně žalobkyni žádná práva ani povinnosti nezaložilo, a to ani za situace, kdy správce daně postup navrhovaný žalobkyní neshledal správným, respektive názor žalobkyně neaproboval. Jak již bylo uvedeno výše, žalobkyně není povinna respektovat názor žalovaného správce daně a může o stavebních úpravách účtovat tak, jak sama v žádosti navrhovala. Ani případné riziko, které je s tímto postupem spojeno, tedy hrozba doměření daně ze strany žalovaného, neznamená zásah do práv žalobkyně. K tomuto zásahu dojde teprve v momentu, kdy by žalovaný přistoupil k dodatečnému vyměření z titulu nerespektování závazného posouzení.

Soud proto uzavírá, že správce daně rozhodnutí na základě žádostí o poskytnutí závazného stanoviska v daňovém řízení, a to formou rozhodnutí, avšak toto rozhodnutí po obsahové stránce nesplňuje požadavky ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., neboť se jím se nezakládají, nemění, neruší ani závazně neurčují práva a povinnosti. Proto soudu nezbylo, než žalobu podle ust. § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. jako nepřipustnou odmítnout s odkazem na ust. § 68

písm. e) a ust. § 70 písm. a) s. ř. s. Shodné závěry o povaze rozhodnutí správce daně o závazném posouzení přitom, tj. že se jedná o rozhodnutí, které je vyloučeno ze soudního přezkumu v rámci správního soudnictví, již vyslovil i Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 23. 8. 2011 č. j. 5 Afs 37/2011 - 77, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 2454/2012 a který je dostupný také na www.nssoud.cz.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ust. § 60 odst. 3 s. ř. s., podle něhož žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba odmítnuta.

O případném vrácení soudního poplatku nebylo rozhodováno, neboť dosud nebyl žalobkyní uhrazen.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 30. srpna 2012

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Markéta Kubová